

德国成本会计制度的特征及启示

杨松令 陈放

(北京工业大学经管学院, 北京 100022)

【摘要】随着对作业成本法(ABC)的深入研究与实践,世界各国的学者开始反思美国成本会计制度的不足,并进一步探索更科学的成本管理制度。本文在回顾德国成本会计制度产生与发展的基础上,就德国和美国在成本会计制度上的差异作了分析与比较,总结了德国成本会计制度的特征及其优缺点。最后,作者对成本管理的有关问题提出了一些看法。

【关键词】成本管理,弹性标准成本,作业成本

成本会计制度是随着工业化的进程而逐渐演变和发展起来的。进入 20 世纪后,工业化大生产为成本会计的建立和发展带来了强大的动力,各种成本计算方法和成本管理制度不断涌现,逐步形成了较为完整的成本会计和成本管理体系。但是,到了 20 世纪末期,由于计算机技术的迅速发展、产品需求的多样化给制造业带来了前所未有的冲击,各种先进管理制度如 JIT、CIMS、MRP、ERP、SCM 等如雨后春笋层出不穷。在这种环境下,成本会计必须做出相应的变革,以保障为管理决策能够提供真实可靠的成本数据。于是美国开始推出作业成本法(ABC),各种作业管理的思想也开始被理论和实务界所接受。

但是,值得注意的是,会计界长期以来似乎只是把目光集中在美国成本会计制度上,研究和学习美国的成本会计制度成为时尚,其成本会计制度也成为各国争相学习和研究的典范。实际上,作为制造业技术最先进的国家之一,作为处于与美国不同的法律体系环境的德国,其成本会计管理制度有着自身的特色。近几年,美国一些学者开始注意到德国成本会计制度,并反思美国成本会计制度的不足。最近,美国伊利诺斯大学的 B.D. Clinton 教授,美国管理会计协会(IMA)的 Pual Sharman 先生等不少学者在有关杂志上连续撰文,介绍德国成本会计制度。因此,研究德国成本会计制度,对我们加强我国成本会计的改革和建设具有十分重要的意义。

一、德国成本会计制度的产生和发展

德国成本会计叫 Grenzplankostenrechnung,翻译成中文为“弹性分析成本计划和核算”(Flexible Analytic Cost Planning and Accounting)或者“弹性标准成本”(flexible standard costing),英语国家称为 GPK。德国成本会计最初的设计思路是为支持管理决策服务,例如,提供何种产品或服务、如何订价、如何对生产过程进行计划和控制等。

德国的成本会计制度是在政府对财务会计制度的高度管制,而不能为公司管理部门提供决策信息的情况下出现的。第二次世界大战后, H. G. Plaut 提出了这种新的成本会计核算和管理方法,随后, Plaut 先生和他的咨询公司开始在德国和其他一些德语国家的制造业公司以及一些银行和邮政企业中推行这一方法。 Wolfgang Kilger 教授对 GPK 的理论大为推崇,并在推广这一方法中发挥了巨大的作用; Paul Riebel 教授提出了边际会计法(margin accounting method, 德文称作 Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung)对 GPK 进行了补充。时至今日, GPK 这一方法已经成为德国或德语国家普遍采用的成本会计和成本管理方法。

二、德国成本会计制度的特征

作为具有自身浓郁特色的德国成本会计制度,它与英、美、澳等英语国家的会计制度具有较

大差异。下面，我们就德国和美国在成本会计制度上的差异作一比较。

1. 采用更为全面的成本核算和成本管理方法

在组织计划 and 控制的层次上、销售与管理费用的分摊和计划的程序上，德国成本管理系统(CMS)比美国成本管理系统更为全面和综合。德国成本管理制度具有三个层次的组织计划和控制过程——战略成本计划、战术成本计划和经营计划——以满足管理者对短期和长远决策信息的需求。一些美国公司没有这三个层次的成本计划，即使有这三种计划，往往并不综合，也不相互融合。

另外，德国成本会计将销售与管理成本分配计入产品成本。在美国作业成本制度下，一般将其作为期间费用处理。因此，德国提供的成本信息更为全面。

在成本计划程序上，德国成本会计也有其独特的一面，称之为分析性成本计划程序(Analytical Cost Planning Process, 简称ACPP)，公司每年对其成本动因的分配率进行预测。在ACPP中，有直接成本与间接成本、固定成本与比例成本(Proportional Cost)、初级成本与二级成本——初级成本(Primary Expenses)是产生于我们关注的成本中心的，而二级成本(Secondary Expenses)产生于其他的成本中心。ACPP的一个重要目标是指导组织对未来关注的焦点与组织目标协调一致，通常采用零基预算法来对成本进行调整。同时，一旦在ACPP中计算出了各种成本分配率，就能产生一份详细的计划分析资料，成本分配率一般与历史的成本分配率、组织内相似的成本分配率还有市场的分配率进行比较。另外，在分析中要求根据生产能力计划的目标，保证资源产量(Output)的供应与资源的需求相一致。而美国成本管理制度没有能包括这些成本和零基方法。

2. 采用不同的成本动因

德国成本管理系统中成本动因不同于美国的资源成本与作业成本动因。在德国成本管理系统中，资源成本动因与作业成本动因区别得很清楚。德国成本会计更倾向于用资源成本动因，因为资源成本能在资源管理和生产能力管理(Capacity)以及转移定价中发挥重要的作用。在德国成本会计中，我们可以先采用资源动因，再运用作业动因。

德国资源管理涉及到效率、外包、资源重置、投资于新技术、多余生产能力的出让，以及空闲资源的成本管理等内容。资源成本动因是固定资源成本提供生产能力的衡量标准。正因为资源成本动因能够准确地计量生产能力，德国资源成本动因与总成本比美国的成本方法具有更直接的相关关系。例如，在美国成本制度下，机器启动次数往往是成本动因，但是在德国成本管理中可能就不太合适。并非所有的装配都需要相同的时间和精力，因此，德国成本管理制度可能以机器启动时间（而不是机器启动次数）作为成本动因。

德国成本管理制度对固定资源成本的处理方式与美国不同，德国的固定成本是在长期范围内不会发生变动的费用。例如，采用直线折旧法计算的折旧费用可作为固定的。因为长期不会变动。在美国，固定成本往往是以一年作为观察期的，而在美国的ABC方法中，这一年的时间的评价标准却被放弃了，将所有成本全部看作是变动的。

德国成本管理体系中资源成本动因的水平往往是其能够达到的最高水平，而不是能够利用的水平，在美国的成本管理体系中则用的是后者，缺乏有关闲置生产能力的信息，因此，不能作为生产能力管理的基础。如果需要一个能力管理系统，那么这一系统只有独立于ABC制度。另外，如果出现闲置生产能力，美国的处理方法是将其成本计入当期产品成本。如果以此成本为基础进行定价，价格将被制定的较高，销售量就会减少。销售量减少，成本动因的水平就会更进一步地降低，这样循环往复，造成的问题就会越来越多。而德国成本会计制度将闲置能力专门计入闲置生产能力差异，而不是计入当期产品成本，从而避免了这种现象的发生。

同时，由于成本最初是分配给成本中心，资源动因作为分配标准，也是将内部所耗费的资源在不同成本中心之间分配的标准，也就是说，德国成本管理制度下，单位内部之间互相使用的资源也要承担费用，这样，就使得资源使用部门要认真核算，从而提高了资源的利用效率。

除此之外，德国的资源动因和作业动因在成本中心中要分别不同层次地反映。尽管有些美国公司也采用的相似的程序，但是这些信息并没有有效地用于计划和控制。

3. 采用更详细的成本中心界定方法

德国成本管理制度下对间接成本的控制核心是成本中心，对成本中心的界定比美国的要具体详细得多，成本中心必须符合以下标准：

- 各组织的子单元必须具有同样的成本结构；
- 各子单元只能有一人负责；
- 各子单元必须在同一地点；
- 各子单元每一个成本动因必须只有一种技术；
- 各子单元必须具有记录发生的费用和做出计划的能力。

而美国公司对成本中心的界定与上述标准不符。

在德国，间接费用的成本控制是依据责任会计的原则来进行的，为此，成本被分为初级成本和二级成本。这在美国成本会计中是不存在的。初级成本是指最初发生在成本中心的费用，成本中心对这些成本在发生时即可控制，二级成本是指通过分配或转移定价而发生的成本。一些消费成本中心（consuming cost center）对这些成本可以进行二次控制，即通过控制使用有关（供应成本中心提供的）劳务或产品而降低成本。但每一单位的价格和成本却是受到产品或劳务供应部门的控制，这一差异使得每个成本中心可以控制他们所能够控制的成本。也就是说，消费部门可以控制使用的数量，但是产品或劳务的价格是由供应中心控制的，因此各个成本中心的经理们可以负责控制本部门可控制的成本。

德国的成本管理制度下绝大多数成本能够实现适时控制和分析，而美国公司绝大部分不能做到。

在计算成本动因分配率时，德国公司采用迭代法（Iterative Method），而美国公司采用梯形费用分配法（Step-down Method）。迭代法不但计算出的分配率很精确，而且在间接费用占企业总成本比重很高。当企业存在闲置生产能力时，迭代法计算的结果与逐步计算法差异很大。

实际分配率在每个月末或年末计算，并要将这些比率与计划成本进行比较，以确定超支或节约，同时也对未来计划制定提供依据。而美国则很少计算实际分配率。

德国成本会计分产品计算每一种产品的成本差异，而美国不按产品分解差异，例如材料的数量差异是按照全部产品计算其成本差异。而实际上按照各种产品计算成本差异更便于对差异进行严格控制。

4. 更强调进行成本估算

由于德国成本管理制度更侧重于配比原则，因此，德国比美国更倾向于对成本进行估算。例如，每一成本中心将估算其资产重置成本的利息计入各自成本中心，计算这一数据需要对利息率和重置成本进行估算，利息需要估算因为实际利息并不容易计算。将预计利息费用计入成本中心更利于对利息成本、全部重置成本和产品所负担所有成本的了解。估算的利息实际上是资本成本，而不是费用在当期的实际利息。

未来计划的资产维护费也是需要预测并资本化的，以使年维修费分配一致。一些美国公司只在维修费实际发生时在予以资本化，而不会资本化未来的维修费用。因此，德国的成本方法更加准确，因为其资产的使用率是基于资产全部寿命的维修进度决定的。所以，在这期间的产品利润也就反映得更准确了。成本中心估算成本的其它例子还包括福利费、水电费等，因为这些费用没有其特定的成本中心。

5. 更能准确地分配成本

美国的成本管理系统曾因为没有将折旧和研发费分配给正确的会计期间而备受批评。如果成本不能分配给准确的期间,就更不用说分配给正确的成本中心了。德国成本会计在衡量资产价值时,使用重置成本取代了其历史成本。这种方法消除了必须在有限的几种折旧方法中(如直线法、双倍余额递减法,以及年数综合法)做出主观选择,预测资产使用寿命,以及预测资产寿命结束后的残余价值这些过程的必要。但是美国企业拒绝用重置成本法取代历史成本法,一些企业因为税收政策的限制,导致在折旧方法、使用寿命和残值的财务会计决策影响了其基于管理会计目的的会计方法选择。

在德国成本会计中,研发费一直予以资本化,然后在预期获益的期间予以摊销。而美国成本会计的做法则是将研发费作为当期费用处理。美国的这一处理方法这不仅将成本计入了错误的期间,而且也导致了净利润的操纵。如果公司为了增加当期利润而减少必要的研发费,那么,当期的净利润就会上升,但会对未来的长期收益带来不利影响。

6. 更好地使用不同的成本概念

德国成本管理的基本原则认为,不同的成本应用于不同的目的。对不同成本的使用允许分市场、分地区计算利润,或者合并各个分部来计算。例如,既可以计算卖给单个顾客的单个产品,也可以计算一种产品、一个顾客或一个地区的整体盈利性,这些不同的成本和利润计算方法是德国成本管理的一个典型特征。

用于不同目的的不同成本可以称作多重利润管理(Multiple Margin Management)。例如,对于一个制造企业来说,收入减去产品成本得到第一重利润,减去包装和运输费得到第二重利润,再减去地区销售、储存成本得到第三重利润。下一步,减去地区的制造费用和分销成本,获得第四重利润,最后把总部的成本减去就得到了第五重利润。每种利润都对不同决策发挥着作用。而且,所有产品成本都提供了完全成本和边际成本率(产品的和非产品成本)。完全成本率可以用于长期决策,例如,长期定价政策和介绍新产品。边际成本率可以用于短期决策,例如,短期定价和评估建议的市场突破战略。

此外,对生产能力的敏感性分析就需要使用各种类型的成本,管理层只要觉得合适就能做出各种非常规性的成本分析,并在此分析基础上做出关于提高效率的基层经营决策、中层管理决策和关于战略计划和控制的高层管理决策。

三、德国成本管理的优缺点

关于德国成本会计制度的优点在上文已经提及,而且美国学者 Kip Krumwiede 通过 22 天在对德语国家的 15 个城市的 11 家公司、4 名教授和 3 名咨询专家调查的基础上,得出结论认为,德国成本会计制度具有很明显的优点:

第一, GPK 能够更好地帮助进行自制还是外购决策。由于 GPK 将公司的产品成本细分到任何一个层次,因此,便于做出在世界各地生产或自制某种产品(或原件)的决策。例如,在采用 GPK 的 STIHL AG & Co. 公司,他们可以将向美国供应的零件的成本细化,以帮助公司管理层决定在哪里生产这些零部件。第二, GPK 便于进行生产能力管理。GPK 将成本中心的成本分为固定成本和比例成本可以帮助对生产能力进行有效管理。Rasselstein GmbH 公司就采用这一特点对一些生产项目进行分析,减少了闲置生产能力。第三,更有利于进行成本控制。固定成本与比例成本的划分也有利于成本中心进行差异分析,从而提高成本控制水平。例如,在 STIHL 公司,对每一个成本中心的成本差异进行分析,其中五个差异较大的成本中心被列为重点对象进一步分析。第四,成本信息更为透明。Rasselstein 公司的主计长 Ralf Damitz 认为, GPK 系统提供的成本信息更为可靠且容易取得。在 SAP 系统(计算机管理系统)中,其控制模块就可以快速提供 GPK 的生产能力信息。第五,有利于销售计划和生产计划的制定。Rasselstein 公司的部门负责人指出, GPK 提供的

信息可以很好地帮助制定公司销售计划和生产计划。

但是,德国成本会计制度也存在一些缺点:首先,德国成本管理非常复杂。德国成本管理的特点就是很细微,可能为经理和组织提供了太多的信息,所以可能有人 would 认为提供了一些无谓的信息。其次,若在整个企业范围内采用这种方法,需要建立全面的 IT 系统,其执行成本可能会非常昂贵,如果没有计算机或者成本管理专家的支持,这种制度可能不会成功实行。

四、启示

通过对德国成本会计与管理制度介绍,我们至少可以得出以下几个启示:

第一,成本核算与管理制度必须随着生产技术的发展而做出变革。成本会计的发展历史告诉我们,成本会计必须要紧密结合技术进步和时代的发展。面对制造业出现的新技术,相应的成本核算与管理方法必须要跟上,要及时研究提出解决问题的思路。例如,在大机器生产时代,品种法、分步法、分批法等满足了成本核算的需要,标准成本制度满足了成本控制和成本管理的需要。但到了二十世纪八十年代以后,随着高科技技术和信息技术的迅猛发展,JIT、CIMS 的出现,成本计算方法和管理方法必须发生变化,因此,出现了作业成本等方法。现在,随着人们对 ABC 方法的应用,发现了它存在的不足,有人提出了要采用 GPK,甚至提出了资源消耗会计(resource consumption accounting)的概念,这些思想无疑对促进成本核算和成本管理水平的提高都具有十分重要的推动作用。

第二,应该深入地研究我国的传统成本会计核算和成本管理制度,科学地学习西方先进成本管理经验。一方面,我们要坚持自己有效的成本管理方法。我国成本会计制度的发展是随着建国后建立了企业后逐步建立起来的,长期以来,我国的理论和实践工作者摸索出了适合我国特色的成本核算和成本管理制度,如班组经济核算制和后来的邯钢经验等,这些经验在当时得到了认真的贯彻,并取得了相当好的成就。这些经验是土生土长出来的,不会产生水土不服的现象。我们应该认真总结经验,将这些传统的、优秀的成本管理方法继续推广,应用到今天的成本管理中。另一方面,我们也要深刻地认识到,随着改革开放进程的不断深入,尤其是加入 WTO 后,我国经济逐渐与世界经济融合在一起,各种先进的生产技术不断引进,我们应当认真学习西方发达国家的先进管理经验,科学地学习西方先进的成本核算与管理方法。这里之所以要标榜以“科学地”这样的字眼,是为了强调不能盲目地学习,不能认为只要是舶来品都是好的。我们必须认真分析,找出适合我国国情并行之有效的好的成本管理方法。不管是 ABC 法还是 GPK,都要认真研究分析后才能在我国运用。

第三,加强对国外成本会计和管理会计发展动向的研究。认识论告诉我们,理论来自于实践,但同时对实践具有指导作用。就成本核算和成本管理来讲,一方面,加强理论研究对推动成本管理具有十分重要的作用,另一方面,成本会计与管理会计理论研究水平也可以反映出一个国家的成本管理水平的 高低。作为会计理论工作者,我们应该认真把握会计理论的发展前沿,了解成本核算与管理的发展新动向,加强适合我国国情的成本管理方法的研究,只有这样,才能不断提高我国的成本管理水平。

参考文献:

- [1]Anton van der Merwe, "Chapter Zero in Perspective," Management Accounting Quarterly, Winter 2004, pp. 1-6
- [2]B. Douglas Clinton and Sally A. Webber, "RCA at Clopay," Strategic Finance, October 2004, pp. 21-28
- [3]David E. Keys and Anton van der Merwe, "German vs. U.S. Cost Management," Management Accounting Quarterly, Fall 1999, pp. 19-26.

- [4] Paul A. Sharman and Kurt Vikas, "Lessons from German Cost Accounting," Strategic Finance, December 2004, pp. 28-35.
- [5] Paul A Sharman, "Bring on German Cost Accounting," Strategic Finance, December 2003, pp. 30-38.
- [6] Paul A. Sharman, "The Case for Management Accounting," Strategic Finance, October 2003, pp. 43-47.
- [7] Sally A. Webber and B. Douglas Clinton, "Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case," Management Accounting Quarterly, Fall 2004, pp. 1-14.
- [8] Stephen Offenbacker "0 Introduction: Marginal Costing as a Management Accounting Tool," Management Accounting Quarterly, Winter 2004, pp. 7-28

联系人姓名: 杨松令

通讯地址: 北京工业大学经管学院, 100022

电子邮件: yang.sl@bjut.edu.cn

电话: 010-67396600

传真: 010-67391867